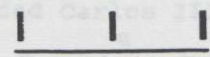


46.
158488109



ENCUENTRO DE
ECONOMIA
PUBLICA



Departamento de Teoría Económica y Economía Política
Universidad de Sevilla
Sevilla 9, 10 de febrero de 1995

PONENCIA

Costes e incertidumbres del sistema fiscal: una cuantificación de la conflictividad tributaria.

Santos PASTOR PRIETO

Departamento de Economía. Universidad Carlos III.
Instituto de Derecho y Economía (I.U.D.E.C.)

336.1
ENC
ENC

FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y EMPRESARIALES
UNIVERSIDAD DE SEVILLA
BIBLIOTECA



158488109

PONENCIA: COSTES E INCERTIDUMBRES DEL SISTEMA FISCAL: UNA CUANTIFICACIÓN DE LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA

Santos Pastor Prieto¹
Universidad Carlos III de Madrid

e
Instituto de Derecho y Economía (IUDEC)

Resumen

El funcionamiento de un sistema fiscal, en lo que concierne tanto a facilitar el cumplimiento voluntario de las normas tributarias como a disuadir su incumplimiento, comporta costes e incertidumbres que pueden afectar drásticamente a la efectividad pretendida por aquél, aconsejar cambios importantes e incluso cuestionar el diseño básico del sistema fiscal.

A pesar de su aparente importancia, sabemos muy poco -de forma sistemática- sobre estos conflictos, sobre qué materias versan, cuál es su cuantía, quién recurre y contra quién, cuál es el signo de los fallos que se producen a lo largo de las distintas instancias en que se procesan, cuánto invierten las partes en la defensa de su caso, cuánto dura y cuánto cuesta (a todos) su resolución, quién gana o pierde Responder a esas preguntas nos permite aproximar el valor de los **costes totales esperados** de la resolución de los conflictos. Ése es el objeto de este trabajo, que además comenta algunas de sus implicaciones para la política fiscal.

Palabras clave: Economics of litigation. Efficiency and administrative costs of taxation. Tax law enforcement.

Índice

- I. Introducción
- II. Conflictos y reclamaciones administrativas
 - A. Incumplimientos, deuda y conformidad
 - B. Reclamaciones administrativas y económico-administrativas
- III. Litigiosidad contenciosa
 - A. Materias
 - B. Cuantías
 - C. Recurrentes
 - D. Órganos Recurridos
 - E. Inversión en el conflicto: asistencia y representación
 - F. Pleitos tributarios ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo
- IV. Costes y dilación
 - A. Costes de la litigiosidad administrativa y contenciosa
 - B. Dilación en la litigiosidad administrativa y contenciosa
- V. Incertidumbres: el signo de las resoluciones y sentencias
 - A. El signo de las resoluciones
 - B. El signo de las sentencias
- VI. Observaciones finales

Abreviaturas

- AN Audiencia Nacional
- AT Audiencias Territoriales
- TEAC Tribunal Económico Administrativo Central
- TEAR Tribunal Económico Administrativo Regional
- TS Tribunal Supremo
- TSJ Tribunal Superior de Justicia

¹ Correspondencia: Departamento de Economía; Universidad Carlos III de Madrid; 28903 Getafe, Madrid. Tel: (91) 624-9594; Fax: 624-9875. Correo electrónico: **PASTOR@ECO.UC3M.ES**

I. Introducción¹

El funcionamiento de un sistema fiscal, en lo que concierne tanto a facilitar el cumplimiento voluntario de las normas tributarias como a disuadir su incumplimiento, comporta costes e incertidumbres que pueden afectar drásticamente a su efectividad pretendida, aconsejar cambios sustanciales e incluso cuestionar su diseño básico.

En particular, una vez establecido un tributo por la autoridad competente, su efectiva aplicación exige incurrir en costes de diversa naturaleza pero importantes en todo caso.² Unos están destinados a informar a los sujetos pasivos acerca de su contenido (campañas informativas, oficinas de información tributaria) y a facilitar los medios para que puedan cumplir sus obligaciones (impresos), otros a inspeccionar y cotejar que las liquidaciones de los impuestos son correctas y otros a dirimir quién tiene razón en los conflictos fiscales - justificados o no-³ que suscita.

La resolución de estos conflictos tributarios -respetando una serie de garantías establecidas-⁴ genera, además de costes, unos resultados inciertos. El carácter costoso e incierto de todo este proceso es relevante no sólo para las partes directamente involucradas -autoridad tributaria y contribuyentes- sino para el común de los ciudadanos.

¹ La realización de este trabajo se ha visto facilitada por pequeñas ayudas de la DGICYT (PS91-0043) y del Instituto de Estudios Fiscales, que se agradecen.

² La adopción o aprobación de una pauta tributaria (mediante ley, reglamento u otra modalidad) también comporta costes de producción normativa. Aunque en este trabajo no abordamos esta fase, anotamos que son crecientes las quejas sobre las deficiencias del proceso legislativo y su papel generador de ulteriores conflictos.

³ Los conflictos no sólo -ni quizá fundamentalmente- resultan del fraude fiscal. Puede tratarse, por ejemplo, de divergencias reales sobre aspectos confusos de un tributo. Desde luego, como veremos, en el proceso de percepción por la autoridad tributaria de los ingresos de un posible incumplimiento tributario que ha sido detectado y enjuiciado como tal por la inspección (Planes de inspección más auditoría y examen del caso), aquélla ha de incurrir en importantes costes y descontar notables incertidumbres.

⁴ Entre otras garantías, sobre la carga de la prueba y el derecho a oponerse a las pretensiones de la autoridad tributaria ejercitando los correspondientes recursos administrativos, económico-administrativos, contenciosos y, en su caso, de apelación o casación.

¿Cuál es la importancia de este tema? Grande. Para empezar, porque cualquier propuesta política debe partir de un conocimiento suficiente acerca del conjunto de hechos sobre los que trata de incidir. Por ello, los responsables políticos -aquí tanto estatales como locales- han de conocer de forma mínimamente precisa lo que resulte de este ensayo. Pero además de las autoridades (como responsables y como parte en los conflictos), los contribuyentes (involucrados ya o potencialmente) y los ciudadanos, en general, también están interesados en los hechos sobre los que versa este trabajo, aunque su grado y motivo de interés sean diferentes.⁵

Las normas tributarias -como toda norma- son valores esperados, esto es, su efecto tiene que ver tanto con su contenido como con la probabilidad de que se apliquen. Subestimar la divergencia entre el contenido nominal y real -suponer que los efectos reales coinciden con los pretendidos- es un error de graves consecuencias. Y en tal error se incurre al ignorar que la autoridad tributaria gana sólo el 32% de los casos, que los costes de los litigios tributarios son elevados en relación a la ganancia esperada, o que la incertidumbre del resultado pende durante más de tres años.

Un conocimiento apropiado de los hechos puede aconsejar, por ejemplo, la adopción de mecanismos alternativos a los pleitos judiciales (vía económico-administrativa en el caso de tributos locales, formas de composición en todo caso, ...), o incluso cambiar la estructura sancionadora de forma que sea congruente con los costes e incertidumbres de su aplicación final.^{6 7}

⁵ Aunque creemos que hay una zona de interés común, puede que, dependiendo de quién sea el usuario de los resultados de nuestro trabajo, varíe el énfasis en unas u otras partes. Por ejemplo, la perspectiva de política fiscal (a la que obedece principalmente el presente esfuerzo) contrasta con la que pudieran tener los responsables del poder judicial, los asesores fiscales u otros interesados potenciales en estas materias.

⁶ La entidad de los conflictos asociados a la lucha contra el fraude fiscal aconsejaría un cambio en la configuración del sistema de infracciones y sanciones e incluso el rediseño de varios impuestos, el IRPF entre otros; de paso, la política frente al fraude será más efectiva si en lugar de "suponer" esos costes e incertidumbres, o de actuar como si no existieran, tuviera un conocimiento más preciso sobre los mismos.

⁷ En otros lugares hemos analizado las implicaciones que estos costes e incertidumbres tienen para los mecanismos "transaccionales" existentes [Véase PASTOR (1994) y ESTRADA y PASTOR (1995)]. POLINSKY y SHAPELL (1990) exploran las implicaciones para el diseño de la política de disuación en marcos generales.

Por todo lo anterior, saber sobre estos conflictos es importante, pero nuestro conocimiento preciso y sistemático sobre ellos es escaso. Ignoramos casi todo en relación a si hay mucha o poca litigiosidad, ónde se da (en qué fase), de dónde proviene (quién recurre y contra quién), sobre qué versa (qué materias, qué cuantías...), cuánto dura (dilación) y cuánto cuesta (a todos) su resolución, cuánto invierten las partes en la defensa de su caso y quién gana o pierde (fallos).⁸ Responder a esas preguntas -determinar esos costes e incertidumbres- es el objeto principal de este ensayo.

Interesa aclarar que nuestro objetivo es realizar una primera cuantificación, no de todos los costes e incertidumbres que supone el funcionamiento del sistema fiscal, sino sólo en lo que concierne a los conflictos que suscita, a su resolución tanto en fase administrativa y económico-administrativa como en fase consenciosa, cualquiera que sea su naturaleza (sancionadora o no) y cualquiera que sea la autoridad competente (local o estatal). Para centrar mejor el alcance y los límites del presente trabajo advertimos además, que en lo relativo a la fase contenciosa nos centraremos en los pleitos tributarios sustanciados ante los TSJ, y sólo haremos algunos apuntes sobre aquellos que resuelve la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo. Finalmente, en lo que afecta a la fase administrativa y económico-administrativa, nuestras estimaciones serán relativamente desiguales debido la falta de información (o, si existiera, no hemos podido acceder a ella) que padecemos, por paradójico que resulte.⁹

La lógica de nuestra cuantificación es sencilla. Como queremos estimar el coste total esperado de la resolución de los conflictos, determinamos primero los costes -calculando el número de casos y estimando el coste por caso- y luego computamos la distribución de frecuencias de los fallos.

El trabajo aborda en la sección II los conflictos y reclamaciones en fase administrativa y económico-administrativa, tras unas breves pinceladas generales sobre

implicaciones para el diseño de la política de disuación en marcos generales.

⁸ También es importante saber si los conflictos sobre uno o más impuestos se refieren a cuestiones sustantivas o a fallos de procedimiento. Nuestro estudio no detecta esta diferenciación, aunque testimonios de la práctica profesional indican que este componente es importante. [Véase, Seminario Internacional, IEF mayo 1995)].

⁹ Aunque reciente, la información que manejamos se refiere a los primeros años noventa y últimos ochenta. Nos hemos preocupado más de identificar qué información es relevante, cómo utilizarla para estos propósitos y obtener con ella resultados precisos. Actualizar esta información -tarea siempre engorrosa- no es algo excesivamente complejo.

los incumplimientos, magnitud de la deuda y posibilidad de conformidad. La sección III analiza la litigiosidad contenciosa, lo que incluye cuestiones concernientes a materias, cuantías, recurrentes, recurridos e inversión en asistencia y representación. La sección IV estima -aunque sea de forma algo gruesa- los costes que suponen los conflictos caracterizados en las secciones precedentes, incluyendo la dilación, que es un coste no por olvidado menos importante. La sección V se refiere a las incertidumbres de los resultados de estos conflictos administrativos, económico-administrativos y contenciosos. Unas breves consideraciones sobre las implicaciones que se derivan del carácter costoso e incierto de la aplicación del sistema fiscal forman el contenido de la sección VI.

II. Conflictos y reclamaciones administrativas

A. Incumplimientos, deuda y conformidad

Para situarnos mejor en el tipo de problemas abordados, veamos algunos rasgos básicos de los conflictos y reclamaciones administrativas. Los datos que aparecen a continuación son especialmente importantes para aquella parte de la litigiosidad de naturaleza sancionadora y su carácter es orientativo, no exhaustivo. La actualización de esta información no altera la lógica y sentido de lo que aquí ofrecemos.

Nivel de fraude detectado por la inspección. En 1990, el índice de fraude, definido en términos de base imponible [base establecida por la Inspección sobre base declarada por el contribuyente, menos uno], era del 53%.¹⁰ En términos de cuota [cuota establecida sobre cuota declarada, menos uno], era del 107%. Estos valores no suponen variaciones drásticas respecto a 1989.¹¹

¹⁰ Declaraciones producidas en el verano de 1994 por algunos responsables del Ministerio de Hacienda situaban el fraude en unos tres billones de Pt, cifra que suponía el 5,5% del PIB y equivalía al valor del déficit público de entonces. Véase, por todos, El País, 30 de agosto de 1994.

¹¹ Por otra parte, el ratio entre contribuyentes inspeccionados / número de inspectores y subinspectores era en 1989 de 14 [= 32.160 / 606+1776 (2.382)], y en 1990 de 17 [= 41.773 / 664+1812 (2.476)]. El nivel de fraude detectado guarda, lógicamente, cierta relación con las **dotaciones personales** de los servicios de inspección; éstas fluctuaron notablemente en los años setenta y ochenta debido a las mejores oportunidades que para estos funcionarios ofrecía el sector privado. El número de inspectores era en 1990 de 664; el de subinspectores, 1.812. Hubo una caída notable del número de los primeros a partir de 1985 (por excedencias principalmente), de la que se remontó, con lentitud, a partir de 1988; en 1984 había 827 inspectores, más que en 1990. El

Deuda por acta y composición de la deuda. En 1990, la deuda por acta era de 58 mill. en las ONI, 10 mill. en las URI (Unidades Regionales) y 1 mill. en las UIS (Unidades de Inspección) [Véase Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria Memoria, 1990]. La composición de la deuda total era en ese mismo año igual a la cuota diferencial (D) + 0,3 veces la cuota, en concepto de intereses y recargos (I), + 1,02 veces la cuota en concepto de sanción (S). [Esto es, $Q=D+S+I=2,32D$]. Consecuentemente, de cada 100 pt de deuda instruída, 43 correspondían a cuota, 14 a intereses y recargos y 43 a sanción. Por impuestos, la distribución de la deuda era en 1990 la siguiente: IRPF 35%; ISS 28%; IVA 12%; resto 25%.¹²

ACTAS DE INFRACCIÓN Y DEUDA. DISTRIBUCIÓN POR UNIDADES.¹³

1990	URI	UIS	ICEN	TOTAL
Deuda (mM)	63	141	34	238*
Contribuyentes	1.110	40.414	1.233	41.733
Actas instruídas(m)	6	143	1	150
Actas con deuda (m)	4	112	1	117
Deuda/acta con deuda (M):	15,7	1,3	34	2,0
Deuda/contribuyente (M):	56,8	3,5	163,9	5,7
1988	URI	UPI	ONI	
Deuda (mM)	38	121	28	187
N. actas (m)	5	119	1	125
Deuda/acta (M)	7,6	1,0	28	1,5

Actas de conformidad.¹⁴ La Memoria de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, 1990, reza: "De un total de 150.277 actas instruídas, en un 75% el contribuyente ha prestado su conformidad..." (pág. 67). El cuadro de la citada Memoria que sirve de referencia es el nº 6, donde aparece que de esas 150.277 actas, 112.418 fueron "Modelo A01" (conformidad). Sin embargo, en el Cuadro nº 1 de la Memoria

número de subinspectores ha variado desde 1983, pero en 1990 había más subinspectores que en 1984 (1.511). [Véase, Memoria de la Administración Tributaria, 1990.]

¹² El ratio Deuda / (Inspector + Subinspector) era en 1989 de 92 millones, y en 1990 de 96 millones.

¹³ FUENTE: DIRECCION GENERAL DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA. Memoria, 1990. NOTA: URI = Unidades Regionales de Inspección; UIS = Unidades de Inspección; UPI= Unidades Provinciales de Inspección; ICEN= Inspección Centralizada; ONI = Oficina Nacional de Inspección. * La deuda total ascendía a 252, como resultado de sumar la deuda por delito fiscal y deducir las devoluciones por IVA.

¹⁴ Las actas de conformidad son las denominadas "modelo A01"; las A02 son de disconformidad, las A05 son de prueba preconstituida y las A06 son de comprobado y conforme.

aparece que, de dicho número total de actas instruídas (150.727), sólo 117.027 fueron actas con deuda. De esta forma, la Dirección General estaría interpretando que el porcentaje del 75% antes citado y referido a actas instruídas es el mismo en relación a las actas con deuda (117.027).¹⁵ Con todo, si en lugar del porcentaje referido a las actas contemplamos el porcentaje de la deuda tributaria (que incluye cuota, intereses y sanción) correspondiente al "Modelo 01" (conformidad) veremos que ascendía a sólo el 56,9% (135,2/237,8) [su cuadro nº 6].¹⁶ En cualquier caso, la deuda de disconformidad ascendía a 102,6 mil millones (237,8-135,2). Incluso si fuera verdad que el porcentaje final de actas de conformidad (acuerdo) fuera del 75%, resultaría ser menor que en muchos países de nuestro entorno.¹⁷

Materias no sancionadoras y tributos locales. Interesa tener presente que este trabajo (y los datos en que se basa) versa sobre costes e incertidumbres asociados a materias tributarias no sólo de naturaleza sancionadora y competencia estatal sino también a los de naturaleza no sancionadora y de competencia local.

B. Reclamaciones administrativas y económico-

¹⁵ Ese 75% aplicado a las 117.000 actas con deuda equivaldría a 87.800 actas de conformidad, pero este cálculo es una mera deducción nuestra. El mencionado porcentaje de conformidad choca también con la información aparecida en la Memoria de la Administración Tributaria; por ejemplo, en la correspondiente a 1989, pág. 282, aparece un porcentaje de conformidad del 82,2% en las URI y del 92,0% en las UPI, cuando, además, entre las URI y las UPI representan del orden del 85% de la deuda total descubierta y del 99% de todas las actas con deuda. Por otra parte, en la Memoria de la Gestión de las Delegaciones de Hacienda, 1990 [Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda (1990)], aparecen 136.085 actas, de las que 106.342 (77,9%) fueron de conformidad, 6.533 de disconformidad, 2.389 de prueba preconstituída y 2.389 de comprobado y conforme; según dicho cuadro el porcentaje de actas de conformidad era mayor en IRPF (84%) que en el I. de Sociedades (78%) y en el ITP (69%); a estos impuestos se referían 84.442, 9.371 y 20.823 actas, respectivamente, de aquel total de 136.085 actas.

¹⁶ Para mayor perplejidad, no es comprensible cómo la conformidad supone el 65% de la cuota y el 48% de la sanción; una mayor (y mejor) redacción de la Memoria de la Dirección General (o su equivalente actual) es más que necesaria.

¹⁷ Por ejemplo, en Estados Unidos era del 89% en 1992 [IRS, 1991], en Alemania del 83% [KLEIN (1988)], en Francia del 85% y en Reino Unido del 87%.

administrativas¹⁸

En 1990 se interpusieron unos 100.000 recursos ante la propia Administración tributaria,¹⁹ 89.500 recursos económico-administrativos ante los TEAR²⁰ y 12.200 ante el TEAC.²¹ En cuanto a este último, casi el 80% de los recursos son de primera instancia (el resto son apelaciones) y los conceptos más sobresalientes son clases pasivas (dos tercios), desgravaciones e IRPF. A 31 de diciembre de 1988, la cuantía total de la deuda pendiente de resolución por el TEAC era de

¹⁸ Para el lector no familiarizado con estas materias, reseñamos a continuación algunos rasgos del proceso de reclamación tomando como referencia casos que versan sobre tributos del Estado. Aunque los matices son variados, lo que ofrecemos ilustra suficientemente lo central del proceso. Situamos el principio en el momento en que el inspector levanta un acta estableciendo si procede la regularización de la cuota, el pago de intereses (legal, en torno al 12% anual) y la correspondiente sanción. El contribuyente puede reclamar contra ella ante el jefe de la Dependencia de Inspección (o puede aceptar la propuesta que se le presenta), en cuyo caso, formula las alegaciones pertinentes, y el Jefe de la Dependencia citada resuelve antes de un mes -raramente, lo que es problemático, dicho sea de paso-, constituyendo el acto administrativo de partida más frecuente. Es a partir de esta decisión cuando -si procede- el contribuyente debe ingresar la deuda tributaria. Y contra esta resolución puede interponer recurso de reposición ante la AEAT (potestativo) -que resuelve el Inspector Regional Adjunto, leída la propuesta de acuerdo del inspector de finanzas del Estado (Oficina Técnica de la AEAT)-, o recurso económico-administrativo ante el TEAR.

¹⁹ Basado en información proporcionada por Dolores Beato en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1995). La cifra total de recursos fue en 1994 de unos 400,000, de los cuales 200.000 eran fiscales. Suponiendo evoluciones similares (hacia atrás) en ambas magnitudes, dado que sabemos que el número total de recursos en 1994 fue el doble que en 1990, podemos suponer que también lo fue en el subconjunto tributario y por ello la cifra de recursos administrativos sería de unos 100.000. La Memoria de la Administración Tributaria, sin embargo indica que el número de recursos resueltos en 1990 fue de 195.000, de los que 93.000 correspondían al IRPF.

²⁰ En 1993 los recursos ante los TEAR aumentaron en un 130% respecto a 1990.

²¹ En 1991 se presentaron 9.000 recursos. [Ese mismo año, se interpusieron 67 recursos de alzada]. En 1989 se habían presentado 6.574. La cifra viene descendiendo desde 1987.

180 mil millones y presentaba un perfil creciente.²²

III. Litigiosidad contenciosa

La información que utilizamos en este trabajo proviene fundamentalmente de tres fuentes. Una es el INE, Estadísticas Judiciales, y en concreto aquella parte que se elabora sobre los llamados "boletines de sentencia" cumplimentados tras dictar éstas. Al parecer, su fiabilidad es razonable (y muy superior a otras del propio INE). La otra fuente básica es la información de una Muestra de 1992. Ésta contiene 6.000 observaciones, sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia en recursos contencioso administrativos (casos = sentencias + acumulaciones). En ese total, el subconjunto de sentencias tributarias es de 1.860 observaciones (1.339 sentencias más 521 acumulaciones). Además de sentencias, la Muestra sistematiza información sobre asuntos ingresados o registrados; su tamaño ascendía a 11.065 observaciones (casos), de los cuales 1.982 eran temas tributarios. [Sobre las características y resultados generales de la Muestra (no específicos de tributos) véase PASTOR (1993)]. La tercera fuente es el Consejo del Poder Judicial; sus memorias son útiles por lo reciente y relativa fiabilidad, pero son de escaso interés más allá de los datos agregados.²³

Con arreglo a las fuentes anteriores, en 1990 se interpusieron unos 13.000 recursos contencioso-administrativos tributarios ante los Tribunales Superiores de Justicia, 2.300 ante la Audiencia Nacional y 3.178 recursos más ante el Tribunal Supremo.

²² Un año antes la cuantía era de 109 mil millones. La mitad de la deuda pendiente de resolución era de menos de 2 millones y se refería, sobre todo, a recursos sobre desgravación fiscal. [Véase, Memoria de la Administración Tributaria]

²³ La multiplicidad de usuarios de la información estadística (del tipo de la usada en este estudio) debiera ser tomada más en cuenta por quienes la generan o procesan. Con excesiva frecuencia predomina el desprecio por todo aquello que no interesa directamente a la propia organización pública encargada de su procesamiento.

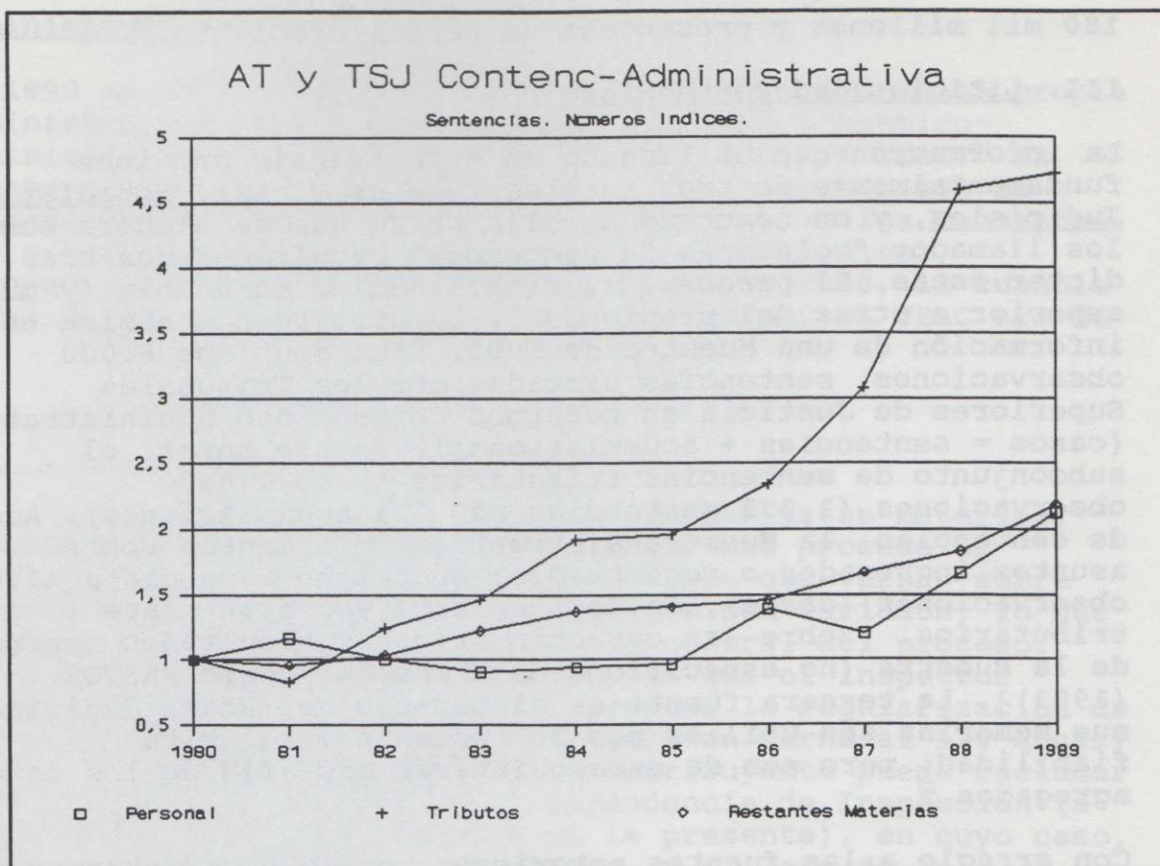


Gráfico 1. Audiencias Territoriales y Tribunales Superiores de Justicia. Sentencias. Números índices. 1980-1989. INE.

Estas cifras suponen un notable crecimiento respecto a pocos años antes.²⁴ Si bien es cierto que la litigiosidad contencioso-administrativa ha aumentado notablemente desde los primeros años ochenta, la relativa a tributos aumentó más que los restantes grupos de cierta entidad; el mayor incremento de la litigiosidad sobre tributos se ha producido en la segunda mitad de los ochenta, de forma que, por ejemplo, el número de sentencias dictadas entre 1984 y 1989 aumentó más que en los veinte años anteriores a 1984 [Véase Gráfico 1]. Con más perspectiva histórica, la información sobre sentencias dictadas muestra la siguiente evolución experimentada por la

²⁴ Que sepamos, no hay todavía una explicación de los factores que motivan las variaciones (i.e., los incrementos en los últimos años) de esta litigiosidad. La economía de los litigios es un candidato analítico idóneo, pero todavía apenas está explorada en este ámbito. La estrategia de forzar las apelaciones por parte de las Administraciones, cuando pierde, parece tener (también) una importancia no desdeñable. Parte de las oscilaciones en el número de recursos interpuestos en los distintos órganos es debida a cambios normativos y/o competenciales.

litigiosidad entre 1954 y 1989 (INE):²⁵

Sentencias

1954 559
1964 1.339
1974 2.005
1984 2.386
1989 5.864

A. Materias

Tribunales Superiores de Justicia

De acuerdo con la Muestra de 1992, los temas tributarios representaban más del 30 por ciento del total de sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia. Este resultado es similar al del total de las "poblaciones" de 1989 y 1988. En efecto, según el INE los temas tributarios representaban el 31% del total de asuntos presentados en 1989 (un 26,9 de impuestos y arbitrios y un 4% de tasas). En 1988 ese total era del 35,1%, correspondiendo un 30,4% impuestos y arbitrios y un 4,7% a tasas.

La composición por materias era -en la Muestra de 1992- como sigue:

CUADRO (F:materias) TRIBUTOS. MATERIAS. Composición.
Porcentajes. 1992.²⁶

²⁵ Parece que, a partir de 1977, se produce un descenso de esa litigiosidad (aproximada por las sentencias) que dura hasta 1981; en 1982 se reanuda el crecimiento, que es especialmente agudo en 1987 y 1988 (con aumentos del 30% y 50% sobre el año anterior, respectivamente). La interpretación de esta evolución ha de tener en cuenta, además, la existencia de un lapso temporal entre el momento del conflicto y el de la sentencia de uno a dos años por lo general (Véase lo dicho más abajo sobre dilación).

²⁶ FUENTE: Muestra (1992). Dentro del epígrafe "Otros impuestos" está comprendido el "Impuesto especial del petróleo", que representaba el 12,4% del Subgrupo de Tributos.

	1(%)	2=1 en orden decreciente	
IRPF	7,63	Plusvalía	24,73
IVA	1,56	Otros Impuestos	16,72
Sociedades	1,08	Tasas	16,40
IGTE	4,78	IRPF	7,63
ITP y AJD	4,84	Solares	5,16
I. de Lujo	0,70	ITP y AJD	4,84
Plusvalía	24,73	IGTE	4,78
I. Radicación	4,14	Radicación	4,14
CT Urbana	3,17	CT Urbana	3,17
Solares	5,16	Aduanas	2,53
Aduanas	2,53	IB Inmuebles	2,42
IBI	2,42	Cont Especiales	2,10
IA Económicas	0,43	IVA	1,56
Tasas	16,40	Licencia Fiscal	1,18
C. Especiales	2,10	Sociedades	1,08
Lic. Fiscal	1,18	Lujo	0,70
Catastros	0,43	Imp. Ac Económicas	0,43
Otros Imp.	16,72	Catastros	0,43

La información del INE sobre distribución de las materias tributarias de las sentencias recaídas en 1989 sólo permite decir que las Tasas representaban el 14% del total -mientras que en la Muestra de 1992 representan el 16%- , correspondiendo el 86% a los impuestos. La diferencia entre ambas fuentes en cuanto a este extremo no resulta grande.

Sentencias vs. asuntos ingresados. Es de notar que existe una notable diferencia entre la distribución de las sentencias dictadas en 1992 y la de los asuntos ingresados en 1992.

DIFERENCIA EN LA COMPOSICIÓN DE SENTENCIAS Y ASUNTOS INGRESADOS en 1992. Porcentajes y diferencia.

	SENTENC	REGISTRO	Diferencia
IRPF	7,63	17,61	-10,0
IVA	1,56	4,79	-3,2
Impuesto Sociedades	1,08	2,52	-1,4
IGT Empresas	4,78	1,97	2,8
ITP y AJD	4,84	14,73	-9,9
I. de Lujo	0,70	0,50	0,2
Plusvalía	24,73	18,82	5,9
I. Radicación	4,14	1,46	2,7
CT Urbana	3,17	6,66	-3,5
Solares	5,16	2,02	3,1
Aduanas	2,53	2,37	0,2
I Bienes Inmuebles	2,42	5,35	-2,9
I. Act Económicas	0,43	0,66	-0,2
Tasas	16,40	8,83	7,6
Cont Especiales	2,10	3,88	-1,8
Licencia Fiscal	1,18	1,36	-0,2
Catastros	0,43	0,81	-0,4
Otros Impuestos	16,72	5,50	11,2

A diferencia de los resultados basados en las sentencias dictadas en 1992, los datos de asuntos ingresados en 1992 indican un menor peso relativo de los asuntos tributarios en

el total de la litigiosidad contencioso-administrativa, de forma que frente al 31% de las sentencias, los asuntos tributarios ingresados en 1992 apenas representaban el 16% de la litigiosidad total.²⁷

B. Cuantías

Aunque, según la Muestra, los valores centrales se sitúan entre cien mil y cinco millones de pta, una tercera parte de los recursos se refiere a cuantías inferiores a doscientas cincuenta mil pta, y más de las tres cuartas partes a cuantías inferiores al millón de Pt. Este extremo es importante porque, como veremos, los costes totales tributarios (públicos y privados) de procesar estas disputas eran superiores a 250.000 Pt.

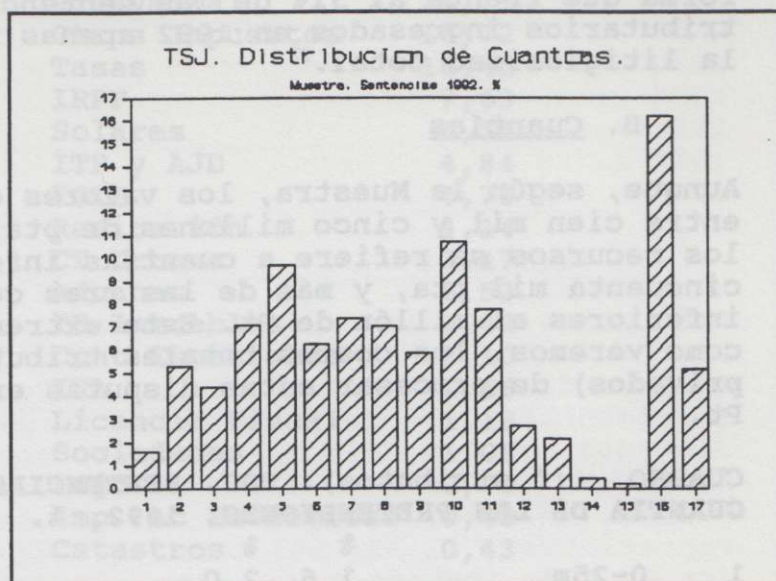
CUADRO (f stributos). TSJ. SENTENCIAS. MUESTRA. TRIBUTOS. CUANTIA DE LAS PRETENSIONES. 1992. %.

		%	%
1	0-25m	1,6	2,0
2	25-50m	5,3	6,7
3	50-100m	4,4	5,6
4	100-250m	7,1	9,0
5	250-350m	9,7	12,4
6	350-500m	6,3	8,0
7	500-750m	7,4	9,4
8	750m-1M	7,0	8,9
9	1-2M	5,9	7,5
10	2-5M	10,7	13,6
11	5-10M	7,8	9,9
12	10-25M	2,7	3,5
13	25-50M	2,2	2,8
14	50-100M	0,5	0,6
15	>100M	0,2	0,3
16	Indeterminada	16,2	
17	No consta	5,2	
	Total	100	100

²⁷ La Muestra de asuntos ingresados parece indicar además que algunos conflictos habidos en el pasado, especialmente el concerniente al Impuesto Especial sobre el Petróleo (que dieron lugar a un importante volumen de sentencias), tenían carácter coyuntural.

Gráfico 2. Tribunales Superiores de Justicia. Distribución de las cuantías reclamadas. Muestra 1992.

La comparación de la distribución de cuantías entre 1989 (INE) y 1992 (Muestra) indica una mayor concentración relativa en los tramos de menor cuantía en el año 1989. Esto puede deberse en parte - además de a discrepancias en las fuentes de información- al aumento de quantum tributario.



Distribución de cuantías en 1989 y 1992.

		1992	1989
A	0-25m	1,6	7
B	25-50m	5,3	9
C	50-100m	4,4	12
D	100-250m	7,1	16
E	250-500m	15,0	14
F	500m-1M	14,4	13
G	>1M	29,9	14
H	Indeterminada	16,2	7
I	No consta	5,2	7

C. Recurrentes

La mayoría de los recurrentes son empresas privadas (calificadas como "entes privados"). Le siguen en importancia los "particulares" (a título individual principalmente) y las Administraciones Local y Autonómica.

CUADRO (f tributos). TRIBUTOS. RECURRENTES.

PERSONAS FÍSICAS (particulares)	33,15
Individuales	28,02
Varios recurrentes	5,14
ENTES PRIVADOS (empresas)	55,33
ASOCIAC., y AGRUP. PROFESIONALES	1,19
COMUNIDADES DE PROPIETARIOS	0,59
ADMINISTRACION LOCAL	4,81
Ayuntamiento Capital	3,57
Ayuntamiento No-capital	1,24
ENTIDADES DE LA ADMON AUTONOMICA	2,87
ADMINISTRACIÓN CENTRAL	0,22
ENTES PÚBLICOS	1,68
OTROS RECURRENTES	0,16

TOTAL

100,00

La comparación entre la distribución anterior y la que resulta de la información del INE sobre 1988 y 1989 parece reflejar una mayor presencia en aquélla de recursos de empresas y una mayor en éstas de reclamaciones de la Administración local.

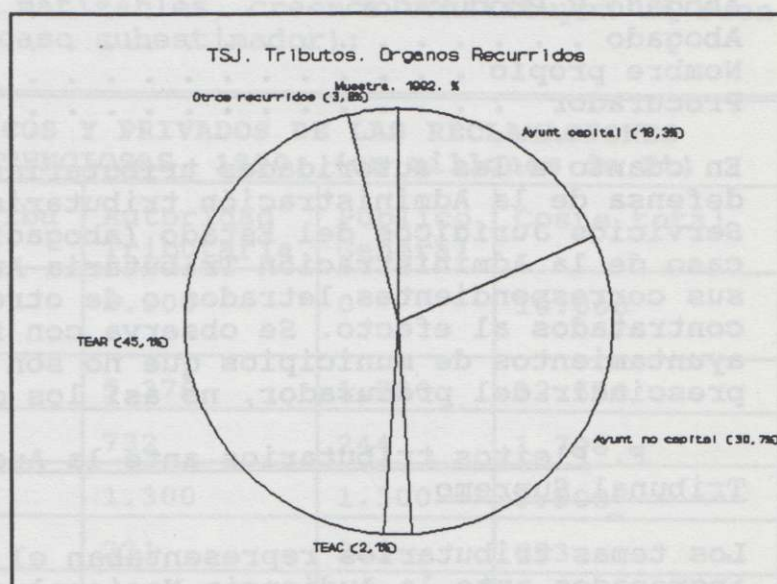
Recurrentes. Distribución. 1992 (Muestra) y 1988 y 1989 (INE)

	1992	1988	1989
PARTICULARES	33,15	31	33
ENTES PRIVADOS (empresas)	55,33	42	30
ADMINISTRACION LOCAL	4,81	14	24
OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS	4,70	9	10
OTROS (y no consta)	0,16	3	3

D. Órganos Recurridos

Gráfico 3. Tribunales Superiores de Justicia. Órganos Recurridos. Muestra, 1992

Los órganos recurridos son, casi por mitades, la Administración Local (ayuntamientos) y los Tribunales Económico-Administrativos. Los ayuntamientos son responsables de la mayor parte de la litigiosidad sobre Plusvalía y Tasas - como vimos, los dos tributos más importantes en cuanto a litigiosidad-, Contribución Territorial Urbana, Solares, Radicación, IBI y Contribuciones Especiales.



La comparación entre la distribución anterior con las de 1988 y 1989 (INE) muestra una mayor presencia en 1992 de los órganos locales, a costa de una menor presencia relativa de los temas procedentes de los Tribunales Económico-Administrativos. Esta distribución es congruente con la evolución esperable tras la reforma de 1985. En efecto, en 1984, antes de la reforma, el 83% de las sentencias provenían de los Tribunales Económico-Administrativos, mientras que en 1989 ese porcentaje era de solo el 65%; a contrario, han ido creciendo los asuntos sobre tributos locales. En conclusión, la importancia de la tributación local como fuente de litigios es muy superior a su importancia económica en el conjunto de los tributos. Esto es debido en buena parte a la falta de cauce previo a la vía contenciosa (TEAR), lo que constituye seguramente una línea de reforma necesaria.

Órganos recurridos. 1988 y 1989 (INE); 1992 (Muestra)

	1992	1988	1989
Ayuntamiento-Capital	18	7	11
Ayuntamiento. No-capital	31	7	14
Trib. Econ Administrativo	47	80	65
Otros y no consta	4	6	11

E. Inversión en el conflicto: asistencia y representación

La inversión que realiza el contribuyente involucrado en una reclamación tributaria puede aproximarse, aunque sea parcialmente, por el gasto en abogado y procurador. En particular, la intervención de este último puede ser un signo de inversión suplementaria. Los datos que aparecen a continuación indican que los procuradores intervienen en tres de cada cuatro casos.

	%
Abogado y Procurador	47
Abogado	24
Nombre propio	2
Procurador	27

En cuanto a las autoridades tributarias, la representación y defensa de la Administración tributaria corre a cargo de los Servicios Jurídicos del Estado (abogacía del Estado), y en el caso de la Administración Tributaria Autonómica o Local, de sus correspondientes letrados o de otros independientes contratados al efecto. Se observa con frecuencia que los ayuntamientos de municipios que no son capital suelen prescindir del procurador, no así los que son capital.

F. Pleitos tributarios ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo

Los temas tributarios representaban el 27,3% de los asuntos ingresados ante la Audiencia Nacional entre el primero de enero y el 10 de octubre de 1991. Ese año se presentaron un total de 7.562 asuntos, lo que implica que hubo unos 2.042 casos tributarios. Los asuntos (de todo tipo de materias) ingresados ante la Audiencia Nacional se multiplicaron por 1,7 entre 1981 y 1991.²⁸ De haberse mantenido constante la composición de la litigiosidad, los temas tributarios también se habrían multiplicado por 1,7 entre 1981 y 1991. [Véase PASTOR (1991: cuadros 65 y 66)].

Por su parte, en 1990 se interpusieron 3.178 recursos tributarios ante el Tribunal Supremo, de los cuales 2.853 eran de apelación y 321 eran recursos ordinarios; ello suponía el

²⁸ La evolución de los asuntos ingresados en este órgano es muy irregular: desciende entre 1981 y 1983, aumenta en 1984 y 1985, y desde entonces sigue una especie de dientes de sierra, con un máximo en 1990 (9.240). Los asuntos de este año eran más del doble de los de 1981.

22% de todos los recursos interpuestos ante el citado tribunal.²⁹ El total de recursos interpuestos ante el Tribunal Supremo se multiplicó por 3,3 veces entre 1983 y 1991. [Véase, PASTOR (1991) y referencias allí citadas].³⁰

IV. Costes y dilación

A. Costes de la litigiosidad administrativa y contenciosa

En este apartado trataremos de cuantificar los costes que comporta la resolución de los litigios tributarios que hemos determinado en los apartados anteriores.

Interesa advertir que en todo este proceso incurren en gasto tres partes: la Administración tributaria, los contribuyentes involucrados y los contribuyentes no involucrados, que financian con sus impuestos generales lo que las partes no soportan. El siguiente Cuadro resume los principales resultados, que aunque matizables, creemos constituyen un buen punto de partida (si acaso subestimador):

GASTOS DIRECTOS PUBLICOS Y PRIVADOS DE LAS RECLAMACIONES ADMINISTRATIVAS Y CONTENCIOSAS. 1990. (en millones de Pt)				
	Contribuyente	Autoridad Tributaria	Público General	Coste total
1 Reclamación Administrativa	5.000	5.000	0	10.000
2 TEAR	5.370	5.370	1.790	12.530
3 TEAC	732	732	244	1.708
4 T Superiores	1.300	1.300	1.300	3.900
5 A Nacional	231	231	231	693
6 T Supremo	318	318	318	954
TOTAL	12.951	12.951	3.883	29.785

Notas sobre el Cuadro anterior

1 Reclamaciones administrativas. Hubo unos 100.000 recursos administrativos; por falta de información, no están

²⁹ Sin embargo, en 1989 sólo se habían presentado 1.650 recursos tributarios, lo que equivalía al 12% de todos los presentados.

³⁰ Según informes del Gabinete Técnico del TS, los 3.178 asuntos ingresado en 1990 en la Sección 2ª -encargada de Hacienda, Impuestos Estatales, Locales y Autonómicos- representaban el 22% del total ingresado (14.492); en 1989 dicho porcentaje ascendía a solo un 12%.

incluidos los recursos administrativos sobre tributación local. Hemos estimado que el gasto por caso fue de 50.000 Pt. Suponemos que el gasto soportado por el público general fue cero.³¹

2 TEAR. Hubo 89.500 recursos. Hemos estimado que el gasto por caso fue de 60.000 Pt, y que el gasto no soportado por las partes sino por impuestos generales fue de 20.000 Pt por caso.

3 TEAC. Hubo 12.200 recursos. Hemos estimado que el gasto por caso fue de 60.000 Pt, y que el gasto no soportado por las partes sino por impuestos generales fue de 20.000 Pt por caso.

4. T. Superiores de Justicia. Hubo unos 13.000 recursos. Hemos estimado que el gasto por caso fue de 100.000 Pt para cada parte, y un importe equivalente el no soportado por ellas sino por impuestos generales.³²

5 A. Nacional. Hubo 2.310 recursos. Hemos estimado que el gasto por caso fue de 100.000 Pt para cada parte, y un importe equivalente el no soportado por ellas sino por impuestos generales.

6 T. Supremo. Hubo 3.178 recursos. Hemos estimado que el gasto por caso fue de 100.000 Pt para cada parte, y un importe equivalente el no soportado por ellas sino por impuestos generales.

Evaluación

El total calculado anteriormente es soportado por los contribuyentes litigantes en un 43%, por la Administración Pública (como parte) en otro 43%, y por la comunidad (coste público no soportado por las partes) en el restante 14%.

Para obtener una primera idea de la significación de ese importe, obsérvese que representa casi el 30% de la deuda de

³¹ La estimación -de valor más bien orientativo- resulta de dividir el gasto público de las oficinas encargadas de este cometido por el número de recursos tributarios que tramitan anualmente. Por desgracia, nuestra petición de información (pública) sobre este extremo a los organismos públicos implicados ha chocado sistemáticamente con un muro de silencio. En todo caso, es cometido de la Agencia Tributaria y del Ministerio de Hacienda calcular apropiadamente estos gastos con la información que sólo ellos poseen.

³² La estimación del importe "privado" de esos costes, aunque gruesa, está basada en el estudio de una serie de casos típicos de la jurisdicción contenciosa. La referida al componente "público", al no soportado por las partes, se basa en información Presupuestaria. Véase también PEDRAJA (1993).

disconformidad.³³ Las reclamaciones versan sobre materias sancionadoras y no sancionadoras, pero como desconocemos la distribución entre ambas, lamentablemente no podemos determinar con precisión cuánto representan sus respectivos pagos sobre la cuantía total.

Gastos de la reclamación y cuantía en liza. Podemos ser más precisos sobre la relación entre gastos de reclamar y cuantía reclamada en una fase concreta, la de los recursos contencioso-administrativos. Los datos sobre cuantías reclamadas (véase más arriba) proporcionados por la Muestra permiten estimar la cantidad total reclamada en 1992 fue de unos 30.000 millones de Pt.³⁴ Suponiendo que los gastos estimados en el Cuadro anterior respecto a 1990 se mantuvieran iguales en 1992, los gastos de reclamar representarían un 13% de la cuantía en litigio.³⁵

Más interesante, suponiendo que todas las reclamaciones se agregasen en un único contribuyente y una autoridad tributaria, sería rentable para el contribuyente reclamar 30 mil millones cuando su probabilidad de ganar es del 50% [y más si es del 60%, como sucedió en 1992, véase más abajo] y sus costes de reclamar son 1.300 millones. $[15.000 > 1.300]$.³⁶ Y

³³ Como dijimos más arriba, la deuda tributaria ascendía en 1990 a 237.000 millones, de los que sólo 102.00 concernían a actas de disconformidad; los otros 135.000 millones se referían a actas de conformidad.

³⁴ El cálculo se basa en estimar como valores de cada tramo los centrales (marca de clase), suponer que la distribución de los casos indeterminados es similar y proyectar los resultados de la muestra -que representa el 17%- de los casos totales al conjunto del año 1992.

³⁵ Más a favor de nuestra estimación: suponer que los costes estimados para 1990 se mantengan en 1992 es una subestimación drástica, porque en 1992 hubo más recursos contenciosos que en 1990 y los gastos por cada caso -cabe suponer- fueron superiores también en 1992 (mayores honorarios, más gasto público ...).

³⁶ Prácticamente nunca se imponen costas, "por no apreciarse temeridad (Véase art. 131 LJCA) [Se aplica más, sin embargo, en los procedimientos de la Ley 62 /1978, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales]. El acto de liquidación de la deuda no se suspende, solo se suspende el procedimiento de ejecución de dicho acto siempre y cuando se consigne el importe de la liquidación recurrida o se avale consiguientemente (en algún caso el tribunal puede suspender la ejecución del acto sin necesidad de consignación ni aval). Si la resolución es condenatoria se pagan los intereses de demora (interés legal más el 25%) desde que finaliza el período voluntario de pago hasta la resolución. Si ésta es absolutoria no se pagan intereses.

también lo es para la autoridad tributaria, a pesar de que gasta 1.300 millones y consiga ganar sólo en el 32% de los casos. En el supuesto que estamos comentando ahora, los costes suponen también el 13% de la ganancia esperada $[1.300/(30.000*0,32)]$.³⁷

Por otro lado, como hemos visto a propósito de la distribución de cuantías, en muchos casos lo que estaba en juego era inferior a la suma de los costes de litigación de ambas partes y los financiados con impuestos generales. Eso sucede en todos los casos donde la cuantía era inferior a 300.000 Pt, esto es, en uno de cada cinco recursos.³⁸

Las estimaciones sobre gastos de gestión.³⁹ Las estimaciones sobre el importe de los gastos de gestión los situaban en 1990 en un "modesto" 0,96% de lo recaudado.⁴⁰ Tales estimaciones están basadas en lo que es gestión tributaria y detección del fraude pero no tienen en cuenta los gastos que ocasiona la litigiosidad. Más importante, el denominador está formado por todo lo recaudado, cuando lo apropiado sería calcular valores "marginales"; por ejemplo, relación entre lo que se gasta en inspección y el valor de la cuota adicional recaudada, o en nuestro caso, relación entre el gasto en resolver las disputas y los ingresos adicionales que con ello se obtienen (13%). No estamos hablando de lo mismo, pues.

³⁷ Ese 13% sería la percepción sobre la probabilidad mínima (umbral) de ganar, necesaria para que se produzca una reclamación [Estrada y Pastor (1995)]. Por otro lado, al decir que litigar es beneficioso estamos suponiendo que la alternativa es perder la cuantía total (30.000 en esta suposición). En realidad sería beneficioso para ambos convenir un pago entre el valor de la ganancia esperada neta del contribuyente y la pérdida total de la Administración tributaria. [Véase PASTOR (1995)].

³⁸ En sentido similar, KAKALIK et al. (1983) encontraron que las partes pagaban 1,71 dólares por cada dólar que recibía el demandante. Estos valores son generalmente considerados extremos.

³⁹ Aunque los costes de cumplimiento -aquellos en que incurren los contribuyentes al cumplimentar administrativamente las declaraciones y liquidaciones de los impuestos-, no son tema de nuestra incumbencia ahora, los del IRPF ascendían en 1991 a un 3,3% de la recaudación, y resultaban inferiores a los de países como Estados Unidos (7%) o Reino Unido (3,6%). Véase GAMAZO (1993:27, cuadro 5) y DÍAZ & DELGADO (1992:185).

⁴⁰ La cifras de otros países eran del 0,55% (Estados Unidos, 1988), 1,18% (Canadá, 1987) y 1,47% (Reino Unido, 1988). Véase GAMAZO (1993:28, cuadro 6) y DIAZ & MARTINEZ (1991:5).

De hecho, estimaciones para otros ámbitos proporcionan buenas pistas sobre la magnitud de los gastos que comporta hacer que se cumplan las leyes. Así, imponer una multa por estacionamiento indebido que ya ha sido detectado -excluyendo, pues, estos costes- conlleva las siguientes actuaciones y costes: redactar la multa, registrarla en un sistema de información y remitirla al infractor. Suponiendo que éste se aviniera a pagar y se permitiera el pago mediante talón, habría que ingresarlo, registrar el pago y remitir el oportuno recibo liberatorio al infractor. ¿A cuánto ascenderían estos costes? Incluso suponiendo (conservadoramente) que no hubiera más gastos que los de personal, que el tiempo medio de todo este proceso fuera de dos horas, que el coste total (incluyendo cotizaciones sociales) por hora fuese de 2.000 Pt, en una multa de 10.000 Pt supondría el 40% (4.000/10.000) y en una de 20.000 el 20%.⁴¹

Cabe esperar que cuando las sanciones sean elevadas dichos costes crezcan porque, ceteris paribus, los sancionados tienen más incentivos a oponerse al pago, interponer recursos o sencillamente forzar la ejecución.

El análisis comparado muestra que los costes que conlleva hacer cumplir las obligaciones tributarias son importantes en otros países. En Estados Unidos, por ejemplo, los costes de la detección de discrepancias entre los ingresos declarados en las liquidaciones de los impuestos y los efectivamente abonados (Information Returns Program, "screening program") supusieron en 1981 un 10% de los ingresos adicionales obtenidos con ello (un coste de 54 millones de dólares y proporcionaron 530 millones).⁴² Asimismo, los costes de su programa de inspección (Examination Program of the IRS), que inspecciona y audita los ingresos, tuvieron los siguientes valores en 1985 [STEUERLE (1986, pág. 28)]:

	a. Coste	b. Ingresos	a/b
Individuos con ingresos entre 25.000 y 50.000 \$	235	678	34,7
Empresas no agrícolas (facturación > 100.000 \$)	1.224	5.187	23,6
Sociedades con ingresos entre 1 y 5 millones \$	2.534	12.383	20,5

NOTA: a. Coste público por declaración (\$); b. Ingresos adicionales

⁴¹ POLINSKY & SHAVELL (1990:13) calculan que este proceso representaría en Estados Unidos, cuando menos, el 10% de la multa, contando sólo los costes de personal. Añádase gastos adicionales si el pago hubiera de ser en persona (desastrosa práctica del "deberá pasarse a pagar a las oficinas de...").

⁴² [President's Private Sector Survey on Cost Control (1983, pág. 79)].

proporcionados (\$); a/b en %

Este carácter costoso de la exigibilidad tampoco es en otros países exclusivo de las normas tributarias, sino que se presenta en prácticamente todo el sistema jurídico, privado y público. Así los costes en que incurre la Bolsa (SEC) norteamericana en su programa de prevención del fraude suponen más del 10% de los ingresos obtenidos con las multas impuestas [Documento no publicado del SEC, titulado "Budget Estimate Fiscal 1991", págs. II-i y II-10]. En términos generales esos costes parecen representar una parte importante (del orden del 25%) de los costes de imposición de sanciones por infracciones menores, tales como aparcamiento indebido (al que nos referíamos en párrafos anteriores).⁴³

B. Dilación en la litigiosidad administrativa y contenciosa⁴⁴

La dilación es un coste más, y la dilación es notable tanto de los procesos administrativos como en los contenciosos. La dilación plantea problemas en el ámbito tributario porque prolonga situaciones de incertidumbre que pueden, si no paralizar, sí ralentizar la toma de decisiones de los implicados; y la decisión de uno de los implicados, la

⁴³ No obstante, obsérvese que lo dicho anteriormente sobre otros países se refiere principalmente a costes de detección, y en menor medida a los costes de resolución de disputas, que es precisamente a lo que se refiere el presente trabajo.

⁴⁴ Un par de apuntes sobre el procedimiento y sobre las características de la información originaria, para comprender mejor el alcance de la información que aparece a continuación. Primero se interpone el recurso y, cumplidos los trámites preceptivos, se formaliza la demanda (aunque a veces se indica que "formalizados los trámites legales preceptivos... fue emplazado para que dedujera demanda"). Generalmente los Tribunales Superiores de Justicia no estiman necesaria la celebración de vista pública. No es infrecuente la práctica de prueba. Se emplaza a las partes para que evacúen conclusiones y se señala fecha para la votación y fallo, que suele ser una fecha antes de la sentencia. El año del recurso es el que utiliza la Sala al registrar la entrada del recurso. La fecha de interposición del recurso aparece (aunque no siempre) entre los antecedentes de hecho. La fecha del acto recurrido se refiere a la fecha del acto administrativo que motivó el recurso; por ejemplo, la fecha de la resolución dictada por el TEAR, la del acuerdo del alcalde, etc. Cuando hay dos años en la fecha de interposición del recurso, la más tardía es la que correspondía antes de la transformación de las Audiencias Territoriales en Tribunales Superiores de Justicia. En los pocos casos en que se han podido cotejar las razones de la peculiarmente tardía resolución, se ha observado una alta frecuencia de suspensiones debidas al señalamiento para practicar providencias para mejor proveer.

autoridad tributaria, afecta a muchos otros contribuyentes. Además, la dilación degrada el valor de los medios de prueba, aumentando la probabilidad de error, y, si los mecanismos compensatorios no son apropiados (de forma que se resarza plenamente a quien gana el litigio), puede redistribuir negativamente.

Dilación en los TEAR y TEAC

No hay -que sepamos- información sobre la duración de la tramitación y resolución de los recursos ante el TEAR. Información verbal sobre 1995 indicaba que la duración media era de unos dos años en el TEAR de Madrid. [INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, (1995)]. Por otra parte, la información de la Muestra de 1992 indica que, en promedio, la fase pre-contenciosa duraba algo menos de año y medio (véase supra). Otra aproximación puede realizarse comparando el número de asuntos pendientes a finales de cada año con el número de asuntos resueltos en ese año, que nos da una idea de lo que hay pendiente en años de trabajo equivalente al del año en cuestión. Así, en 1989 los asuntos pendientes ante el TEAR representaban el doble de los resueltos en ese año. El año anterior ese índice era sólo 1,3.

Los tiempos medios que lleva resolver los recursos interpuestos ante el TEAC crecen desde 25 meses en 1985 a 29 meses en 1988. En 1990 los asuntos pendientes ante el TEAC representaban 1,2 veces el de los resueltos en ese año. El año anterior ese índice era sólo 1,3. Dicho índice crece desde 1988.

Dilación en la fase contenciosa

Algo más de tres años es lo que, como media, transcurre entre la fecha del acto administrativo que motiva el ulterior recurso y la obtención de una sentencia en un Tribunal Superior de Justicia

DIFERENCIA ENTRE LA FECHA DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y LA FECHA DE LA SENTENCIA.

	%
Menos de 1 año	2,54
De 1 a 2 años	32,90
De 2 a 3 años	19,27
De 3 a 4 años	13,44
De 4 a 5 años	21,69
De 5 a 6 años	6,07
De 6 a 7 años	2,42
De 7 a 8 años	0,87
Más de 8 años	0,81
TOTAL	100,00
Media en días	1106
Desviación	607

Ese periodo total se distribuye casi por mitades entre la fase pre contenciosa (algo menos de año y medio) y contenciosa

(algo más de año y medio, 19 meses).

DIFERENCIA ENTRE LA FECHA DE ENTRADA Y LA FECHA DE LA SENTENCIA (%)

Menos de 1 año	19,72
De 1 a 2 años	55,70
De 2 a 3 años	20,93
De 3 a 4 años	2,12
De 4 a 5 años	1,03
Más de 5 años	0,49
Total	100,00
Media en días	574
Desviación	274

La distribución de la duración de los asuntos contencioso-administrativo (de todo tipo, no solo tributarios) ante los Tribunales Superiores de Justicia (o Audiencias Territoriales) era en 1989 como sigue. La duración media era de más de dos años.

Tribunales Superiores de Justicia (o Audiencias Territoriales). Duración de la tramitación de los casos. Sentencias sobre todo tipo de materias contencioso-administrativas. 1989. INE.			
	(1) Sentencias	(2) %	(3)=(1)*(2)
<6 meses	1068	6,0	3204
6m a 1 año	2713	15,4	24417
1a-2a	5378	30,5	96804
2a-3a	5430	30,7	162900
3a-4a	2107	11,9	88494
4a-5a	708	4,0	38232
>5a	257	1,5	16448
Total	17661	100,0	24,37569
Nota: Son sentencias donde consta la duración (en las restantes, hasta 21.795, no consta).			

Tribunal Supremo

Según MARTIN MATEO (1989) obtener una sentencia en el Tribunal Supremo comportaba en 1987 más de 4 años (51 meses).

V. Incertidumbres: el signo de las resoluciones y sentencias

A. El signo de las resoluciones administrativas y económico-administrativas

En 1994, el 57% de las resoluciones recaídas en los recursos administrativos fueron favorables a los contribuyentes. En 1993, el 30% de las resoluciones recaídas en los recursos económico-administrativos ante el TEAR de Madrid fue favorable a los contribuyentes.⁴⁵ En 1990 el TEAC dió la razón a los contribuyentes en el 26% de los casos, pero entre 1984 y 1987 se la había dado entre el 53 y 61 por ciento de las ocasiones. [Memoria de la Administración Tributaria]. La distribución de sus resoluciones fue, en 1988 y 1989, como sigue:

	1989	%	1988	%
Estimadas totalmente	1.962	19	5.247	39
Estimadas en parte	744	7	959	7
Desestimadas	5.900	58	5.206	38
Devueltos	1.511	15	2.151	16
Total	10.117		13.563	

B. El signo de las sentencias

En la muestra de 1992 los contribuyentes ganaron totalmente en el 61% de los casos y parcialmente en el 5%, perdieron en el 32% y obtuvieron otros resultados en el 1% de los casos.⁴⁶ Por materias la distribución fue como sigue:

CUADRO (f fallo92). FALLOS DE LAS SENTENCIAS TRIBUTARIAS. MUESTRA 1992. PORCENTAJES

	1	2	3	4	Ponderación
Contribución Territorial Urbana	67,8	28,8	1,7	1,7	3,2
Catastros	62,5	25,0	12,5	0,0	0,4
I. Radicación	54,5	41,6	3,9	0,0	4,1
I. de Lujo	53,8	38,5	0,0	7,7	0,7
ITP y AJD	52,2	42,2	3,3	2,2	4,8
IIVA	48,3	41,4	10,3	0,0	1,6
Impuesto de Bienes Inmuebles	46,7	48,9	4,4	0,0	2,4
Plusvalía	44,6	45,7	8,5	1,3	24,7
Contribuciones Especiales	41,0	46,2	10,3	2,6	2,1
Aduanas	38,3	55,3	4,3	2,1	2,5
I. Actividades Económicas	37,5	50,0	12,5	0,0	0,4
Impuesto Sociedades	35,0	45,0	20,0	0,0	1,1
Solares	34,4	61,5	4,2	0,0	5,2
I. General de Tráfico de Empresas	24,7	68,5	4,5	2,2	4,8
Licencia Fiscal	22,7	68,2	4,5	4,5	1,2
IRPF	19,7	70,4	9,2	0,7	7,6
Otros Impuestos	15,4	83,3	1,0	0,3	16,7
Tasas	13,8	81,6	3,9	0,7	16,4
					100
SUBTOTAL TRIBUTOS	32,4	61,2	5,4	1,0	
RESTANTES MATERIAS	56,8	32,2	7,6	3,4	

⁴⁵ El dato sobre recursos administrativos proviene de información oral suministrada por D. Beato; el del TEAR, de A. FERNÁNDEZ CUEVAS; ambos en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1995).

⁴⁶ Quién sea el recurrente y recurrido, cómo la representación y defensa, la cuantía y la materia, son factores que parecen tener un no desdeñable poder explicativo en el signo del fallo. Véase ESTRADA y PASTOR (1995)

TOTAL MUESTRA

49,3 41,2 6,9 2,6

NOTA: CLAVES: 1 Desestimados (a favor de la Administración tributaria). 2 Estimados (a favor del contribuyente). 3 Parcialmente estimados (al contribuyente). 4 Otras resoluciones (inadmisiónes y otras vías).
FUENTE: Muestra (1992).

Como se aprecia en el Cuadro anterior, el porcentaje de sentencias favorables a los recurrentes tributarios antes referido es singular, comparado con el signo obtenido por los recurrentes en otras materias. Así en 1992, en el conjunto de las sentencias, se estimó totalmente la pretensión del recurrente en un 61% de los casos tributarios, mientras que sólo se hizo en el 32% de los casos no tributarios.

Una comparación entre los resultados de la Muestra y los del INE traslada las siguientes impresiones. Primero, en todos los casos la distribución de los fallos tributarios es más desfavorable a Hacienda que en los demás pleitos contencioso-administrativos. Segundo, tal diferencia es mayor en los datos de la Muestra de 1992.

MUESTRA 1992	1	2	3	4
SUBTOTAL TRIBUTOS	32,4	61,2	5,4	1,0
RESTANTES MATERIAS	56,8	32,2	7,6	3,4
TOTAL MUESTRA	49,3	41,2	6,9	2,6

INE 1988				
SUBTOTAL TRIBUTOS	45	47	5	2
RESTANTES MATERIAS	55	32	12	1
TOTAL CONT-ADM.	52	37	9	1

INE 1989				
SUBTOTAL TRIBUTOS	50	42	7	1
RESTANTES MATERIAS	55	33	12	1
TOTAL CONT-ADM.	53	35	10	1

Tribunal Supremo

MARTIN MATEO (1989) señala que la relación entre asuntos favorables a la Administración y el total era aproximadamente la mitad.⁴⁷

⁴⁷ Tal como se desprende de la siguiente información referida a los años que se indican entre paréntesis: 17/35 (1987); 6/10 (1986); 9/21 (1985). Esta información resulta verdaderamente sorprendente por lo reducido del número de sentencias tributarias, si se tiene en cuenta que, de acuerdo con los datos arriba mencionados, las sentencias tributarias debían situarse entre el 12 y el 22% del total, y en 1986, por ejemplo, las salas de lo contencioso del Tribunal Supremo dictaron 3.494 sentencias [CGPJ, Memoria, 1987, Anexo, pág 272.] Tal vez se trate de una muestra tomada por el autor, y no de la "población" total.

Delito fiscal

En promedio, entre 1988 y 1990, la Administración obtuvo fallos favorables (condenas) en el 68% de los casos sobre delito fiscal.⁴⁸

VI. Observaciones finales

A pesar de su carácter todavía preliminar en algunos aspectos, este trabajo proporciona una primera cuantificación de los costes e incertidumbres que supone la aplicación del sistema fiscal en lo que tiene que ver con la resolución de los conflictos que provoca. Esto afecta a los conflictos sustanciados tanto en fase administrativa y económico-administrativa como en fase contenciosa, a las distintas autoridades tributarias (central, local) y a los distintos tipos de materias (por resumir, tanto a las sancionadoras como a las que no lo son).

En un cálculo moderado, en 1990 el gasto que supuso la resolución de los distintos recursos tributarios ascendió a unos 30.000 millones de Pt. Esta cantidad equivalía al 30% de la deuda de disconformidad de ese año. En particular, los gastos de los pleitos contenciosos ante los Tribunales Superiores de Justicia suponían el 13% de la cuantía en disputa. La autoridad tributaria, que pretendía ejecutar una deuda de unos 30.000 millones, al ganar sólo en el 32% de los casos obtuvo un crédito "esperado" de unos 10.000 millones.

De esta forma, de cada 100 Pt que la autoridad tributaria consiguió finalmente, las partes gastaron unas 27 Pt y el resto de la sociedad unas 13 Pt. En total, de cada 100 Pt cobradas se gastaron 40 en dilucidarlo ante los Tribunales Superiores de Justicia.

¿Qué implicaciones se derivan de ello? En primer lugar, dado lo costoso e incierto del proceso, en ciertos supuestos puede ser aconsejable adoptar mecanismos alternativos a la vía judicial de los conflictos y, en general, actuar sobre los incentivos de las partes. Esto supone, en unos casos, facilitar formas flexibles de composición entre la autoridad tributaria y los contribuyentes (en lugar de las rígidas propuestas de actas de conformidad) [Véase, entre otros, PASTOR (1994) -desde una perspectiva de incentivos y resultados-, y ZORNOZA (1995) -desde una óptica jurídico-formal]; en otros, facilitar el acceso a las vías económico-administrativas (tributos locales) [ESTRADA y PASTOR (1995)]; en otros, hacer que las partes soporten una cuota mayor de los costes totales, en otros aplicar sanciones a la litigiosidad temeraria, y así sucesivamente.

⁴⁸ Las sentencias condenatorias sobre el total en materia de delito fiscal fueron, en 1988, 7/8; en 1989 1/6, y en 1990 11/14.

En segundo lugar, el diseño del sistema de infracciones y sanciones debe variar. La sanción esperada (magnitud y/o probabilidad) óptima es distinta (a menudo mayor, pero no siempre) en un mundo donde su adopción es costosa y sus resultados inciertos.

En tercer lugar, aunque no haya (que sepamos) un estudio sistemático sobre su entidad, parece que un importante segmento de litigiosidad es debido a deficiencias en la labor legislativa (ambigua, abierta y farragosa en exceso) y en la de quienes resuelven los recursos administrativos.

REFERENCIAS

BEATO BLANCO, Dolores: "La perspectiva de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria", en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), "Seminario Internacional sobre Finalización Convencional de los Procedimientos Tributarios", Mayo 1995.

DÍAZ, C. y DELGADO, M.L.. "El coste del cumplimiento en el IRPF", Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española, vol. 7, págs. 3-7, 1992.

ESTRADA, Javier y PASTOR, Santos: "Factores Explicativos de los Fallos Recaídos en las Sentencias Dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia en Materia Tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, 1995.

ELORRIAGA PISARIK, Gabriel: "Algunos datos para la evaluación de la situación actual", en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), "Seminario Internacional sobre Finalización Convencional de los Procedimientos Tributarios", Mayo 1995.

FERNANDEZ CUEVAS, Antonio: "La perspectiva de los Tribunales Económico-Administrativos", en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), "Seminario Internacional sobre Finalización Convencional de los Procedimientos Tributarios", Mayo 1995.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), "Seminario Internacional sobre Finalización Convencional de los Conflictos Tributarios", Mayo 1995.

INTERNAL REVENUE SERVICE, Annual Report 1990. GPO, Washington DC, 1991.

KAKALIK, James S., et al (1983) Costs of Asbestos Litigation, Santa Mónica, Institute for Civil Justice, Rand Corporation, R-3042-ICJ)

KLEIN, Klaus, "Das Berichtigungspotential der Steuerlichen Betriebsprüfung", Dissertation res.pol., Bielefeld, 1988.

KLEPPER, Steven, Mark MAZUR, and Daniel NAGIN, "Expert Intermediaries and Legal Compliance: The Case of Tax Preparers", Journal of Law and Economics, vol 34, pp. 205-229. April 1991.

MARTIN MATEO, RAMON (1989), Eficacia social de la jurisdicción contencioso-administrativa, Madrid: INAP.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA. SECRETARIA GENERAL TECNICA. DIRECCION GENERAL DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA [DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS], Memoria, anual.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA. SECRETARIA GENERAL TECNICA. INSPECCION GENERAL DEL MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, Memoria de la gestión de las Delegaciones de Hacienda, anual.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA. SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA. Memoria de la Administración Tributaria (anual).

MOSCHETTI, Francesco, "Las Posibilidades de Acuerdo entre la Administración Financiera y el Contribuyente en el Ordenamiento Italiano", Instituto de Estudios Fiscales, "Seminario Internacional sobre Finalización Convencional de los Conflictos Tributarios", Mayo 1995.

PASTOR Santos: "Composición y estructura de la litigiosidad contencioso-administrativa (INE)", mimeo, estudio realizado para el Ministerio de Justicia, (1991)

--- --- "Composición, Estructura y Características de la Litigiosidad Contencioso-Administrativa: Análisis Muestral", Boletín de Información [Consejo General del Poder Judicial], Nº 111, mayo, 1993, pág. 205-288. (1993)

--- --- "¿Qué hacer en los conflictos fiscales? Un análisis económico de las Propuestas de Actas de Conformidad", Hacienda Pública Española, 1995, págs. 225-244.

PEDRAJA, Francisco, "Estimación del coste medio de la tutela judicial de la jurisdicción contencioso-administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura", Documento de Trabajo 5/95, Instituto de Derecho y Economía, Madrid, 1995

POLINSKY, A. Mitchel y Steven SHAVELL, "Enforcement Costs, and the Optimal Magnitude and Probability of Fines", Discussion Paper Series, No. 74, Program in Law and Economics, Harvard Law School, July, 1990.

SEER, Roman, "Contratos, Transacciones y Otros Acuerdos en el Derecho Tributario Alemán", Instituto de Estudios Fiscales, "Seminario Internacional sobre Finalización Convencional de los Conflictos Tributarios", Mayo 1995.

STEUERLE, C. Eugene (1986) Who Should Pay for Collecting Taxes? Financing the IRS, Washington D.C.: American Enterprise Institute.

USA, (1983) President's Private Sector Survey on Cost Control

ZORNOZA, Juan; "¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas", en INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (IEF), "Seminario Internacional sobre Finalización Convencional de los Procedimientos Tributarios", Mayo 1995.